

О-799083

На правах рукописи

Скряб

СКОРНЯКОВА Анна Алексеевна

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО
ИНСТРУМЕНТАРИЯ ИНФОРМАЦИОННО-
КОММУНИКАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ОРГАНИЗАЦИЙ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола – 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО
"Поволжский государственный технологический университет"

Научный руководитель -	доктор экономических наук, доцент Азарская Майя Анатольевна
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Макарова Лариса Григорьевна (профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Нижегородского филиала НИУ "Высшая школа экономики") кандидат экономических наук Лебедева Марина Эриковна (главный специалист службы внутреннего аудита №3 макрорегионального филиала "Волга" ОАО "Ростелеком")
Ведущая организация -	Торгово-экономический институт ФГАОУ ВПО "Сибирский федеральный университет"

Защита состоится 5 октября 2012 года в 16⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет", корпус 3, ауд. 433.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" <http://www.volgatech.net>.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ

Автореферат разослан 5 сентября 2012 года.



0000809771

Ученый секретарь диссертационного
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В решении масштабных задач, стоящих перед Россией, все более возрастает значение науки, информационной и коммуникационных отраслей экономики. Закономерности мирового развития, предполагающие постепенный переход от индустриального общества к обществу информационному, осознаны сегодня не только учеными, но и признаны на политическом уровне. Информационно-коммуникационные технологии активно используются для обеспечения управления на государственном и отраслевом уровне, в организациях.

Развитие средств коммуникации представляет новые возможности организациям для эффективного ведения предпринимательской деятельности с широким применением компьютеров, программного обеспечения, интернета. В настоящее время ни одна организация не может обойтись без информационно-коммуникационного обеспечения управления. По данным федеральной службы статистики Российской Федерации за 2010 год из 176684 обследованных организаций Российской Федерации 93,8% используют в своей деятельности персональные компьютеры, 68,4% – локальные вычислительные сети, 82,4% – интернет, а 28,5% имеют веб-сайт.

Современные информационные технологии создают возможности для автоматизации различных функций управления, позволяют формировать базы данных, обеспечивающие обмен информацией между различными службами, а профессиональные программные продукты – обрабатывать значительные объемы информации, систематизировать ее и представлять в отчетах в соответствии с потребностями различных пользователей. Все это позволяет говорить о единой информационной системе обеспечения управления, неотъемлемой частью которой является система бухгалтерского учета.

Информатизация общества повлияла и на организацию бухгалтерского учета. Организация виртуальной торговли, использование электронных систем расчетов, представление отчетности в электронной форме и другие хозяйственные операции выполняются с применением информационно-коммуникационных технологий. Все это оказывает влияние не только на способы обработки информации, но и требует разработки адекватного методического обеспечения бухгалтерского учета.

Использование информационно-коммуникационных технологий в деятельности организаций приводит к возникновению новых объектов, подлежащих отражению в бухгалтерском учете, для которых требуется определить условия признания, методы оценки, признаки классификации и методику учета. При этом следует признать, что нормативно-правовые и методические документы,

регулирующие ведение бухгалтерского учета, не в полной мере отражают эти изменения и нуждаются в обновлении.

Разработка и внедрение системы информационно-коммуникационного обеспечения управления требует больших единовременных затрат, инвестиций в основные средства и объекты интеллектуальной собственности. При этом необходимо учитывать организационные особенности системы управления, масштабы деятельности организации, использующей подобные системы, высокие темпы морального старения средств коммуникаций. Эти факторы увеличивают риск неэффективного вложения средств.

Значительными являются расходы на эксплуатацию и обслуживание информационно-коммуникационных средств, которые носят периодический характер. Поэтому важной задачей исследования информационно-коммуникационного обеспечения управления является формирование аналитической информации о расходах для их планирования и анализа.

Решение вопросов учета и анализа информационно-коммуникационного обеспечения организаций требуют развития инструментария финансового и управленческого учета и анализа.

Степень разработанности проблемы. Теоретические аспекты методологии и практики бухгалтерского и управленческого учета рассматриваются отечественными и зарубежными учеными.

Существенный вклад в развитие теоретико-методологических и организационных проблем бухгалтерского и управленческого учета, экономического анализа учета внесли: Р.А. Алборов, П.С. Безруких, И.Н. Богатая, С.А. Бороненкова, С.М. Бычкова, М.А. Вахрушина, О.Н. Волкова, Н.Д. Врублевский, К.М. Гарифуллин, В.Г. Гетьман, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, В.Э. Керимов, Г.С. Клычова, М.И. Кутер, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, О.А. Миронова, О.Е. Николаева, С.А. Николаева, П.П. Новиченко, В.Д. Новодворский, В.Ф. Палий, В.И. Петрова, В.И. Подольский, Л.В. Попова, Я.В. Соколов, А.Е. Суглобов, В.П. Суйц, В.А. Терехова, А.Д. Шеремет, Л.З. Шнейдман и другие.

Исследованием концептуальных основ управленческого учета занимались такие зарубежные специалисты, как Х. Андерсон, А. Апчерч, М.Ф. Ван Бреда, Р. Вандер Вил, К. Друри, Р. Ниллз, К. Уорд, Э.С. Хендриксен, Ч.Т. Хорнгрен, Р. Энтони.

Наличие значительного числа проводимых исследований российскими и зарубежными специалистами подтверждает, что управленческий учет постоянно развивается в соответствии с современными условиями хозяйствования, совершенствуя присущие ему методы и инструменты. В то же время специальных работ, посвященных вопросам разработки методики бухгалтерского учета объектов информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, а также методики учета и анализа расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления недостаточно.

Актуальность и недостаточная изученность теоретических, методических и практических вопросов учета объектов информационно-коммуникационного

обеспечения управления предопределили цель и задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является разработка комплекса теоретических и методических вопросов бухгалтерского учета, а также выбор и обоснование учетно-аналитического инструментария информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций. Для достижения поставленной цели в работе сформулированы следующие задачи:

- охарактеризовать объекты бухгалтерского учета, образующие систему информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций в соответствии с действующей нормативно-правовой базой;
- уточнить критерии признания объектов бухгалтерского учета информационно-коммуникационного обеспечения организаций, в том числе для веб-сайта;
- выделить критерии классификации расходов на создание информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций и их обслуживание;
- выявить методические особенности оценки и разработать рекомендации по развитию методики бухгалтерского учета информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций;
- внести предложения по развитию аналитического учета информационно-коммуникационного обеспечения организаций;
- предложить методику анализа расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления организаций;
- разработать методику оценки эффективности использования и состояния информационно-коммуникационного обеспечения организаций.

Область исследований. Выбранная тема исследования соответствует научным направлениям ВАК по специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика":

- п. 1.5 "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных";
- п. 1.6 "Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам";
- п. 2.8 "Экономический анализ и оценка эффективности предпринимательской деятельности".

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических и методических вопросов учета, анализа и оценки использования информационно-коммуникационных обеспечения организаций.

Объектами исследования являются действующая методика и организация учета деятельности организаций Республики Татарстан и Республики Марий Эл, использующих в своей деятельности объекты информационно-коммуникационного обеспечения.

Теоретико-методологической основой диссертации послужили труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам теории и практики бухгалтерского учета; законодательные и нормативные акты по организации бухгалтерского учета объектов информационно-коммуникационного обеспечения

управления; международные стандарты финансовой отчетности; действующая практика учета и анализа организаций Республики Татарстан и Республики Марий Эл: филиала в РМЭ ОАО "Ростелеком", ОАО "Вымпел-Коммуникации", ООО "ПУ Электроспектр" и другие; информационные, справочные источники и данные статистики.

В процессе исследования применялись следующие общенаучные методы: наблюдение, сравнение, анализ и синтез, методы системного и экономического анализа, что позволило обеспечить достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций, предложенных в диссертации.

Научная новизна диссертации состоит в теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с развитием учетно-аналитического инструментария информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций.

Основные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

- охарактеризованы объекты бухгалтерского учета образующие систему информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, включающих: технические средства обработки информации и коммуникаций, программные средства, расходы организации; предложено выделить веб-сайт организации как самостоятельный объект;

- уточнены критерии признания объектов информационно-коммуникационного обеспечения организаций в качестве основных средств; на основе анализа требований российских стандартов учета и международных стандартов финансовой отчетности обосновано, что веб-сайт организации при оформлении исключительных прав на него может учитываться как нематериальный актив;

- уточнена классификация расходов на создание информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, выделены два критерия группировки расходов: расходы капитального характера и расходы на модернизацию объектов, приводящие к созданию амортизируемых активов; текущие расходы по обеспечению и обслуживанию средств;

- выявлены и охарактеризованы методические особенности оценки информационно-коммуникационного обеспечения организаций по первоначальной и остаточной стоимости; определен состав расходов, формирующих первоначальную стоимость веб-сайта, разработаны методические рекомендации по учету веб-сайта: схема бухгалтерских записей в зависимости от способа создания объекта и оформления прав собственности;

- разработаны рекомендации по организации аналитического учета различных объектов информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций с применением аналитических субсчетов учета расходов, разработан номенклатура статей расходов по их видам и назначению;

— разработана методика анализа расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления организаций, определены этапы его проведения и их содержание;

— определен состав показателей, характеризующих эффективность использования состояния и движения информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, и методика их анализа.

Теоретическое значение полученных результатов состоит в том, что выполненное исследование содержит комплексное решение вопросов методического обеспечения и выбора учетно-аналитического инструментария учета информационно-коммуникационного обеспечения управления.

Практическая значимость заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате исследования, могут быть использованы в практике работы организаций различной отраслевой принадлежности. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут послужить методической основой организации бухгалтерского учета информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, анализа расходов, связанных с его приобретением, эксплуатацией и обслуживанием.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные теоретические и практические результаты исследования рассмотрены и одобрены на всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов "Россия: варианты и сценарии развития" (г. Казань, 2007 г.), международной научно-практической конференции студентов и аспирантов "Глобальные проблемы современности: действительность и прогнозы" (г. Казань, 2008 г.), научно-практической конференции студентов и аспирантов "Повышение ресурсного потенциала региона, как фактора его экономического роста в современных условиях экономики", (г. Казань, 2009 г.), всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов "Казанские научные чтения студентов и аспирантов – 2009", (г. Казань, 2009 г.), всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов "Гражданское общество, правовое государство и инновационная экономика как факторы модернизации" (г. Нижнекамск, 2010 г.), всероссийской межвузовской научной конференции "Научный потенциал молодежи – будущее России" (г. Муром, 2010 г.), всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов "Казанские научные чтения студентов и аспирантов – 2010" (г. Казань, 2010 г.), всероссийской научно-практической конференции "Теория и практика инновационного развития: федеральный, региональный и муниципальный аспекты" (г. Нижнекамск, 2011 г.), научно-практической конференции школьников, учителей, студентов, аспирантов и молодых ученых "Тенденции развития российского общества в XXI веке" (г. Чистополь, 2011 г.), международной научно-практической конференции "Проблемы и перспективы развития торговли, индустрии гостеприимства, сервиса и услуг в России и за рубежом" (г. Казань, 2011 г.), международной научно-практической конференции студентов и аспирантов "Российская цивили-

зация: политико-правовые и социально-экономические особенности" (г. Набережные Челны, 2012 г.).

Отдельные положения диссертации внедрены в практику деятельности организаций: ООО ПУ "Электроспектр" (г. Казань), ООО "Олрит" (РМЭ. п.г.т. Медведево) и других. Основные положения диссертации используются в учебном процессе ЧОУ ВПО "Института экономики, управления и права" (г. Казань) при преподавании дисциплин "Бухгалтерский учет".

Публикации. Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 15 публикациях авторским объемом 3.82 печ. л., среди которых три работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Объем и структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений, иллюстрирована таблицами и рисунками, имеет следующее содержание:

Введение

1 Сущностная характеристика информационно-коммуникационного обеспечения управления и его влияние на организацию бухгалтерского учета

1.1 Состав, характеристика и нормативно-правовое регулирование учета информационно-коммуникационного обеспечения управления

1.2 Признание информационно-коммуникационного обеспечения управления в бухгалтерском учете

1.3 Классификация расходов на создание информационно-коммуникационного обеспечения управления

2 Особенности учета и оценки информационно-коммуникационного обеспечения организаций

2.1 Методические особенности оценки информационно-коммуникационного обеспечения управления

2.2 Методика учета информационно-коммуникационного обеспечения управления

2.3 Развитие аналитического учета информационно-коммуникационного обеспечения управления

3 Методический инструментальный анализа информационно-коммуникационного обеспечения управления

3.1 Методика анализа расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления

3.2 Методика оценки эффективности использования информационно-коммуникационного обеспечения управления

3.3 Методика анализа состояния информационно-коммуникационного обеспечения управления

Заключение

Список использованных источников

Приложения

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Охарактеризованы объекты бухгалтерского учета образующие систему информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, включающих: технические средства обработки информации и коммуникаций, программные средства, расходы организации; предложено выделить веб-сайт организации как самостоятельный объект.

Развитие информационных технологий и средств коммуникации оказывает непосредственное влияние на экономические аспекты жизнедеятельности общества. Автоматизация управления носит комплексный характер, охватывает различные функции управления, значительно увеличивает объем используемой информации и изменяет технологию ее обработки. В диссертации дана характеристика системы информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций (СИКОУО) на основе изучения действующей нормативно-правовой базы.

Отмечено, что объекты СИКОУО необходимо рассматривать исходя из комплексной природы правоотношений, возникающих в информационной и телекоммуникационных сферах. Эти отношения регулируются разными нормами права, в том числе отраслевыми. Это позволяет дать более качественную характеристику объектам бухгалтерского учета и сформировать условия договора между субъектами в отношении телекоммуникационных услуг.

Исходя из правовых норм и требований стандартов бухгалтерского учета выделено три группы объектов: материальные активы; нематериальные активы и расходы (рис.1).

ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА				
Основное средство	Материально-производственные запасы	Нематериальный актив	Расходы	
			будущих периодов	текущие
Технические средства обработки информации: – вычислительная техника; – организационная техника; – коммуникационная техника.		Программные средства обработки информации; веб-сайт организации.	Расходы на программные средства и веб-сайт организации при наличии неисключительных прав на объект.	Расходы на обслуживание информационно-коммуникационного обеспечения управления.
ПБУ 6/01 "Учет основных средств", ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов"		ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов"	ПБУ 10/99 "Расходы организации"	
НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ				

Рис. 1. Объекты информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций и их нормативно-правовое регулирование

В первую группу включены технические средства обработки информации, принимаемые к учету в качестве основных средств или материально-производственных запасов. Ко второй группе отнесены программные средства обработки информации, базы данных и другие, принимаемые на учет как нематериальные активы. Обязательным условием выделения подобных объектов учета является оформление права на результаты интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации. В третью группы отнесены расходы, связанные с приобретением программных средств, баз данных, а также расходы на обслуживание объектов СИКОУО.

2. Уточнены критерии признания объектов информационно-коммуникационного обеспечения организаций в качестве основных средств; на основе анализа требований российских стандартов учета и международных стандартов финансовой отчетности обосновано, что веб-сайт организации при оформлении исключительных прав на него может учитываться как нематериальный актив.

В работе проанализированы требования российских стандартов бухгалтерского учета в отношении условий признания различных объектов. Отмечено, что на практике возникают проблемы, связанные с выделением инвентарных объектов учета и признания их в качестве основного средства или материально-производственных запасов. Это объясняется тем, что СИКОУО обладает внутренним единством, но не может рассматриваться как единый объект бухгалтерского учета. Построена структурно-логическая модель СИКОУ, которая использована для характеристики объектов бухгалтерского учета.

В структуре СИКОУО можно выделить сложные элементы (информационная система, информационно-телекоммуникационная сеть, документированная информация) и простые элементы, которые, как правило, являются инвентарными объектами учета.

Информационно-телекоммуникационная сеть постоянно изменяется за счет наращивания линий передачи информации, обновляется и модернизируется в соответствии с потребностями менеджмента и под воздействием технического прогресса. При этом отдельные элементы системы введенные в эксплуатацию в различные периоды ее функционирования, отличаются по срокам полезного использования. В работе даны рекомендации по условиям признания объектов СИКОУ, которые могут быть использованы в целях разработки учетной политики организации.

Анализ российских стандартов бухгалтерского учета показал, что отсутствуют нормы, регулирующие вопросы учета веб-сайта (интернет-сайта), а по мнению экономистов возможно использовать два подхода: признать объект нематериальным активом или учитывать текущие расходы, которые признаются при формировании финансовых результатов в течение определенного периода

времени. Обосновано, что нормы гражданского права, положения российских и международных стандартов учета позволяют признать веб-сайт в качестве нематериального актива.

Веб-сайт представляет собой объект авторского права или совокупность двух объектов авторского права: программы для ЭВМ, обеспечивающей его функционирование; графического решения (дизайна). Соответствие имущественных прав на веб-сайт критериям идентификации его в качестве нематериальных активов приведены в таблице 1.

Таблица 1. Условия признания имущественных прав на веб-сайт и их соответствие критериям отнесения к нематериальным активам

Условия отнесения объектов учета к нематериальным активам	Комментарии
Способность приносить организации экономические выгоды в будущем	Использование веб-сайта способствует расширению количества клиентов организации, финансовых партнеров, поставщиков и т.д.
Наличие права на получение экономических выгод	Договор о предоставлении услуг по регистрации доменных имен, акт сдачи-приемки услуг, подтверждение о регистрации, выдаваемое после присвоения регистрируемому домену в центральной базе данных.
Возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества	Сайт организации можно отделить от другого имущества, в том числе от носителей информации (компьютерных систем), программных средств, которые способствовали созданию сайта, системного программного обеспечения.
Использование свыше одного года (12 месяцев)	Договор на регистрацию и сопровождение доменного имени в сети Интернет вступает в силу с момента его заключения и действует в течение количества лет, оплаченных организацией-заказчиком.
Не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев	Организация, если ее основным видом деятельности не является веб-дизайн, не ставит перед собой цель перепродать сайт в ближайшем будущем.
Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена	Первичные документы, в которых отражены расходы, включенные в первоначальную стоимость нематериального актива (расчетно-платежная ведомость, акт-справка выполненных работ, другие документы, перечисленные в договоре на регистрацию и сопровождение доменного имени в сети Интернет)
Отсутствие материальной формы	При регистрации доменного имени организация получает права на его использование.

Сделан вывод о полном соответствии имущественных прав на веб-сайт критериям отнесения к нематериальным активам. Этот вывод подтверждают положения МСФО.

3. Уточнена классификация расходов на создание информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, выделены два критерия группировки расходов: расходы капитального характера и расходы на модернизацию объектов, приводящие к созданию амортизируемых активов; текущие расходы по обеспечению и обслуживанию средств.

Современные системы информационно-коммуникационного обеспечения требуют значительных расходов. При этом высокие темпы научно-технического прогресса в этих отраслях экономики определяют значимость факторов морального износа технических средств, что связано с дополнительными рисками неэффективных инвестиций, ростом расходов на модернизацию.

Исследование специальной литературы позволило выделить несколько методических проблем признания и классификации расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления: деление расходов на капитальные и текущие; оценка влияния изменения технико-эксплуатационных характеристик объектов информационно-коммуникационного обеспечения управления после модернизации на способность приносить экономические выгоды; определение срока полезного использования объектов.

Расходы, связанные с созданием и обслуживанием информационно-коммуникационного обеспечения управления предложено разделить на капитальные и текущие (рис. 2).

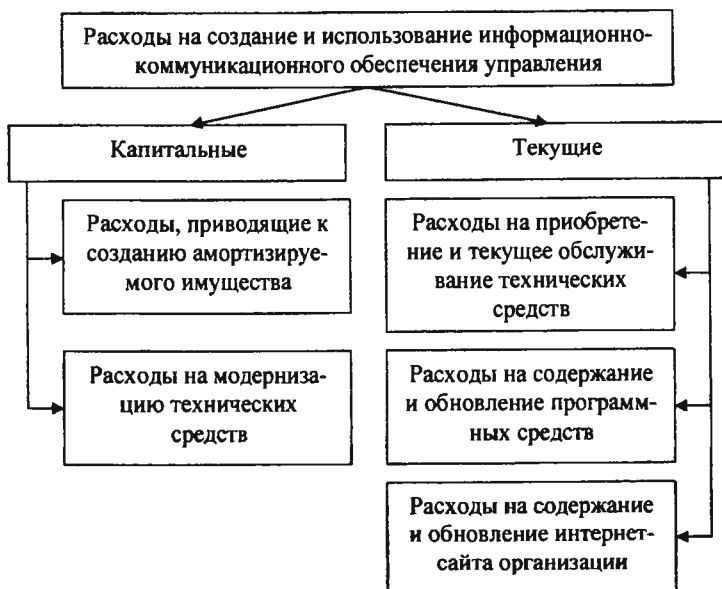


Рис. 2. Классификация расходов на создание и использование информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций

Капитальные расходы, связанные с созданием технических и программных средств обработки информации и веб-сайта, представляют собой фактические затраты на приобретение и создание активов, формирующих их первоначальную стоимость. В эту группу также отнесены расходы на модернизацию технических средств. Текущие расходы включают расходы на приобретение и текущее обслуживание технических средств обработки информации, расходы на содержание и обслуживание программных средств и веб-сайта организации.

В соответствии с предложенной классификацией расходов в работе даны предложения по развитию аналитического учета на информационно-коммуникационное обеспечение.

4. Выявлены и охарактеризованы методические особенности оценки информационно-коммуникационного обеспечения организаций по первоначальной и остаточной стоимости; определен состав расходов, формирующих первоначальную стоимость веб-сайта, разработаны методические рекомендации по учету веб-сайта: схема бухгалтерских записей в зависимости от способа создания объекта и оформления прав собственности.

Определены особенности оценки различных объектов системы информационно-коммуникационного обеспечения управления в бухгалтерском учете в зависимости от способа приобретения, группы активов и других признаков. Проанализированы положения учетной политики ОАО "ВымпелКом" и филиала в РМЭ ОАО "Ростелеком" в части обоснованности выбранных методов начисления амортизации как важного фактора формирования остаточной стоимости основных средств и финансовых результатов деятельности. Отмечено, что в отношении технических средств, учитываемых в составе оборудования применение линейных методов амортизации не всегда оправдано. Эти выводы подтверждены аналитическими расчетами суммы амортизации, остаточной стоимости и оценки их влияния на налоговые обязательства и финансовые результаты деятельности для оборудования асимметричных цифровых абонентских линий (ADSL) ОАО "ВымпелКом"

Определен состав расходов, формирующих первоначальную стоимость веб-сайта как амортизируемого актива. Аналитический учет расходов может быть организован по этапам создания сайта: планирование, разработка и внедрение (табл.2).

Таблица 2. Состав расходов по стадиям разработки веб-сайта

Этапы разработки веб-сайта	Состав расходов
Планирование	Расходы на исследование рынка; расходы на создание проектного и бизнес-планов; расходы на создание технического задания.
Разработка	Расходы на покупку компьютерной техники; расходы на регистрацию доменного имени; расходы на создание системы управления контентом; расходы на дизайн-макет и графический макет каждой страницы веб-сайта; расходы на создание, покупку и загрузку на сайт текстов и фотографий.
Ввод в эксплуатацию	Расходы по загрузке контента на сервер.

Расходы включаются в первоначальную стоимость веб-сайта и предварительно учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" на аналитическом субсчете 08.1.4 "Создание интернет-сайта".

В целях бухгалтерского учета необходимо установить срок полезного использования сайта. При принятии веб-сайта к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования как период, в течении которого организация предполагает использовать нематериальный актив с получением экономических выгод. В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации.

Определение срока полезного использования веб-сайта производится исходя из срока действия прав на веб-сайт. Договор на регистрацию и сопровождение доменного имени в сети Интернет вступает в силу с момента его заключения и действует в течение количества лет, оплаченных организацией-заказчиком. Таким образом, срок полезного использования веб-сайта определяется исходя из срока прав на объект интеллектуальной деятельности.

Анализ положений нормативно-методических документов позволил сделать вывод, что методика учета большинства объектов, входящих в состав информационно-коммуникационного обеспечения разработана. В российских стандартах бухгалтерского учета отсутствуют нормы, регулирующие бухгалтерский учет расходов на создание веб-сайта. Поскольку обоснована целесообразность выделения подобного объекта учета, и соответствие его условиям признания в качестве нематериальных активов, рекомендовано внести изменения в пункт 4 действующего Положения по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов», включить веб-сайт в состав нематериальных активов.

В работе предложена методика учета расходов на создание веб-сайта в зависимости от способа создания и оформления прав на этот объект собственности (табл.3)

Таблица 3. Бухгалтерские записи по учету расходов на создание веб-сайта

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>1 Создание сайта самой организацией (право на сайт регистрируется)</i>			
1.1	Начислена заработная плата работникам за разработку сайта	08.1.4	70
1.2	Начислены взносы во внебюджетные фонды с заработной платы работников, создающих сайт	08.1.4	69
1.3	Списана стоимость материалов, необходимых для создания сайта	08.1.4	10
1.4	Отражены расходы по государственной регистрации прав на сайт	08.1.4	76

Окончание таблицы 3

1	2	3	4
1.5	Оплачены расходы по государственной регистрации прав на сайт	76	51
1.6	Отражена стоимость регистрации доменного имени	08.1.4	60
1.7	Отражена сумма НДС	19	60
1.8	Принята к вычету сумма НДС	68	19
1.9	Сайт принят к учету в составе нематериальных активов	04	08.1.4
<i>2 Создание сайта самой организацией (право на программу не регистрируется)</i>			
2.1	Начислена заработная плата работникам за разработку сайта	97	70
2.2	Начислены взносы во внебюджетные фонды с заработной платы работников, создающих сайт	97	69
2.3	Списана стоимость материалов, необходимых для создания сайта	97	10
2.4	Отражена стоимость услуг сторонних организаций	97	60
2.5	Списана часть расходов будущих периодов (ежемесячно, в течении срока действия договора)	20, 25, 26, 44	97
<i>3 Создание сайта подрядным способом (право на программу принадлежит заказчику)</i>			
3.1	Отражена задолженность подрядчику за сайт	08.1.4	60
3.2	Отражена сумма НДС	19	60
3.3	Принята к вычету сумма НДС	68	19
3.4	Оплачена задолженность подрядчику	60	51
3.5	Отражены расходы по государственной регистрации прав на сайт	08.1.4	76
3.6	Оплачены расходы по государственной регистрации прав на сайт	76	51
3.7	Отражена стоимость регистрации доменного имени	08.1.4	60
3.8	Отражена сумма НДС	19	60
3.9	Принята к вычету сумма НДС	68	19
3.10	Сайт принят к учету в составе нематериальных активов	04	08.1.4
<i>4 Создание программных средств подрядным способом (право на программу принадлежит подрядчику)</i>			
4.1	Учтен в расходах будущих периодов платеж за право пользования сайта	97	60
4.2	Отражена сумма НДС	19	60
4.3	Принята к вычету сумма НДС	68	19
4.4	Оплачено право пользование сайтом	60	51
4.5	Списана часть расходов будущих периодов (ежемесячно, в течении срока действия договора)	20, 25, 26, 44	97

5. Разработаны рекомендации по организации аналитического учета различных объектов информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций с применением аналитических субсчетов учета расходов, разработана номенклатура статей расходов по их видам и назначению.

Даны предложения по развитию аналитического учета расходов на информационно-коммуникационное обеспечение. Комплексный характер текущих расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления затрудняет анализ и контроль их динамики и структуры. При этом традиционный подход к организации аналитического учета в разрезе укрупненных статей (заработная плата и отчисления во внебюджетные фонды; амортизация, матери-

альные затраты, услуги сторонних организаций и прочие затраты) не позволяет использовать информацию в целях обоснования управленческих решений. В связи с этим предлагается в аналитическом учете выделить три группы расходов:

- расходы на приобретение и текущее обслуживание технических средств обработки информации;
- расходы на содержание и обновление программных средств обработки информации;
- расходы на содержание и обновление интернет-сайта.

Для каждой группы расходов разработана номенклатура комплексных статей и определен состав расходов. Предложен формат ведомости аналитического учета расходов.

При этом можно выделить три уровня организации аналитического учета: 1 - синтетический счет; 2- аналитический субсчет, соответствующий виду расходов; 3- статьи расходов. Пример построения структуры счета по этому принципу представлен в таблице 4.

Таблица 4. Предлагаемая структура субсчета 26.1 "Содержание и эксплуатация технических и программных средств обработки информации"

Структура счета		
Субсчет 1 порядка	Субсчет 2 порядка	Субсчет 3 порядка
26.1 "Содержание и эксплуатация технических и программных средств обработки информации"	26.1.1 "Приобретение и текущее обслуживание вычислительной и организационной техники"	26.1.1.1 "Приобретение вычислительной техники"
		26.1.1.2 "Приобретение отдельных частей вычислительной техники"
		26.1.1.3 "Амортизация вычислительной техники"
		26.1.1.4 "Текущий ремонт вычислительной и организационной техники"
		26.1.1.5 "Прочие расходы"
	26.1.2 "Содержание и обновление программных средств"	26.1.2.1 "Создание программных средств"
		26.1.2.2 "Амортизация программных средств"
		26.1.2.3 "Обновление программных средств"
		26.1.2.4 "Прочие расходы"
	26.1.3 "Содержание и обновление интернет-сайта"	26.1.3.1 "Создание сайта"
		26.1.3.2 "Услуги хостинга"
		26.1.3.3 "Амортизация интернет-сайта"
		26.1.3.4 "Обновление сайта"
		26.1.3.5 "Прочие расходы"

Предлагаемые подходы к организации аналитического учета могут быть использованы в финансовом и управленческом учете. В частности, в разрезе аналитических статей могут разрабатывать плановые сметы (бюджеты), осуществляться контроль за величиной расходов.

6. Разработана методика анализа расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления организаций, определены этапы его проведения и их содержание.

Анализ расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления организаций является задачей управленческого анализа и требует адекватной информационной базы. Представленные в работе предложения по развитию методического инструментария бухгалтерского учета информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций позволяют определить содержание и последовательность анализа расходов на информационно-коммуникационные средства управления организаций (ИКС) (рис.3).

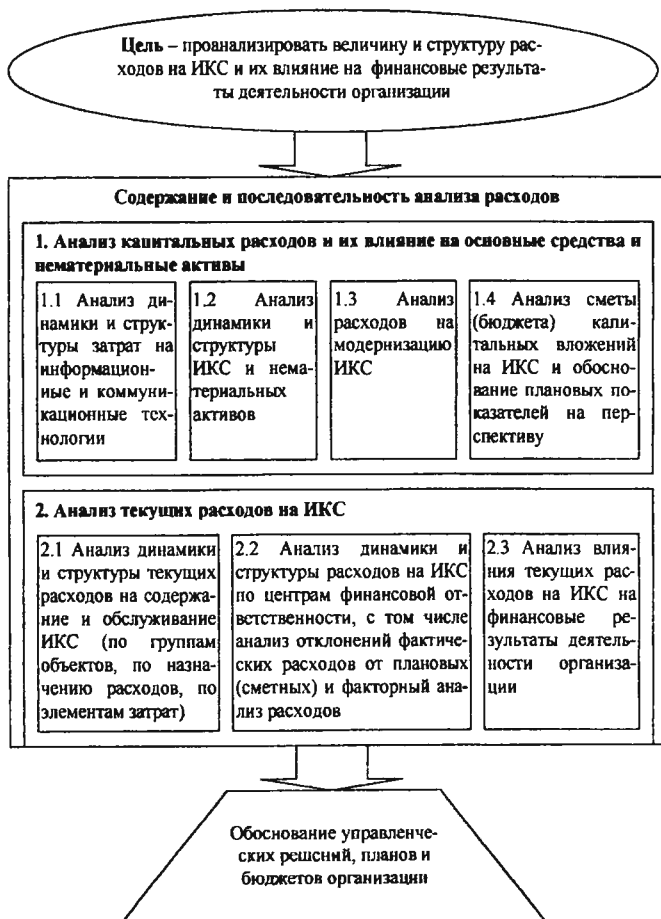


Рис. 3. Содержание и последовательность анализа расходов на ИКС управления организаций

В работе приведены результаты анализа по данным органов статистики и исследуемым предприятиям. В частности проанализирована структура затрат организаций и предприятий на информационные и коммуникационные технологии по Республике Татарстан и Марий Эл.

Сделан вывод, что в системе управленческого учета анализ расходов на информационно-коммуникационные средства управления организаций необходимо увязывать с разработкой бюджетов организации, в том числе и по центрам финансовой ответственности. Это позволит организовать контроль за величиной расходов и сформировать информационную базу для разработки не только текущих планов, но долгосрочных прогнозов организаций.

7. Определен состав показателей, характеризующих эффективность использования, состояния и движения информационно-коммуникационного обеспечения управления организаций, и методика их анализа.

В работе определены показатели, характеризующие эффективность использования информационно-коммуникационных средств (ИКС), входящих в состав основных средств организаций, и определены направления анализа.

В работах экономистов в целях анализа эффективности использования основных средств предлагается использовать показатели фондоотдачи, фондоемкости и фондорентабельности. Изучение различных подходов в части методических принципов расчета показателей фондоотдачи, фондоемкости и фондорентабельности позволяет заключить, что унифицированного метода определения данных индикаторов эффективности не существует. В качестве стоимостного выражения основных средств может использоваться как их полная первоначальная стоимость, так и первоначальная стоимость за вычетом износа, а также полная восстановительная стоимость основных средств или их восстановительная стоимость за вычетом износа. Отсутствует единое мнение по поводу того, какой показатель, характеризующий объем продукции (произведенная или реализованная) должен браться в целях исчисления показателя фондоотдачи. По данным исследуемых организаций проведен анализ перечисленных показателей и сформулированы выводы. В таблице 5 приведены результаты факторного анализа влияния показателей использования ИКС на выручку по ОАО «ВымпелКом».

В работе представлены результаты анализа по двум исследуемым предприятиям, в которых информационно-коммуникационные средства используются в основной деятельности.

В целях анализа качественного состояния ИКС в большинстве известных методик используют показатели коэффициенты износа, годности, которые дополняют показателями движения основных средств – коэффициенты выбытия, обновления и срок обновления основных средств.

На основе данных бухгалтерской отчетности и показателей, характеризующих движение основных средств, проведен анализ состояния и движения основных исследуемых предприятий. В таблице 6 представлены показатели по ИКС ОАО «Вымпел-Коммуникации» за 2009-2011 гг.

Таблица 5. Расчет влияния факторов на выручку ОАО "ВымпелКом"

№ п/п	Показатели	2010 год	2011 год	Абсолютное отклонение	Влияние на фондоотдачу	Влияние факторов на выручку от продажи
1	Выручка от продажи, тыс. руб.	74434612	71292338	-3142274	-	-
2	Среднегодовая стоимость ИКС, тыс. руб.	191196721	227588042	36391321	-	$36391321 \times 0,39 \approx 14192615,19$
3	Фондоотдача ИКС, руб., в т.ч.	0,39	0,31	-0,08	-	$-0,08 \times 227588042 \approx -18207043,36$
4	доля активной части в общей стоимости ИКС	0,965	0,967	0,02	0,008	$227588042 \times 0,008 \approx 1820704,34$
5	доля машин и оборудования в активной части	0,993	0,994	0,001	0,0004	$227588042 \times 0,0004 \approx 91035,22$
6	фондоотдача машин и оборудования, руб.	0,41	0,33	-0,08	-0,077	$227588042 \times (-0,077) \approx -17524279,23$

Таблица 6. Динамика показателей информационно-коммуникационных средств ОАО "Вымпел-Ком" за 2009-2011 гг.

№ п/п	Показатель	Годы		
		2009	2010	2011
1	Первоначальная стоимость ИКС на начало периода, тыс. руб.	154150236	167740075	214653368
2	Первоначальная стоимость ИКС на конец периода, тыс. руб.	167740075	214653368	240522717
3	Среднегодовая стоимость ИКС, тыс. руб.	156682141	191196721	227588042
4	Накопленная величина начисленной амортизации, всего, тыс. руб.	80105016	113430851	132064058
5	Накопленная величина начисленной амортизации сооружений, тыс. руб.	681385	1003362	1313930
6	Накопленная величина начисленной амортизации машин, оборудования, транспортных средств, тыс. руб.	79004232	111677782	129832627
7	Остаточная (балансовая) ИКС, тыс. руб.	87635059	101222517	108438659
8	Первоначальная стоимость выбывших ИКС, тыс. руб.	9036102	1861256	5592733
9	Первоначальная стоимость поступивших ИКС, тыс. руб.	22625941	48774549	31462082

Результаты расчета коэффициентов износа и коэффициентов годности за три года деятельности ОАО "ВымпелКом" представлены в таблице 7.

Таблица 7. Показатели износа и годности информационно-коммуникационных средств ОАО "ВымпелКом" за 2009-2011 гг.

№ п/п	Показатель	Годы		
		2009	2010	2011
1	Коэффициент годности ИКС	0,52	0,47	0,45
2	Коэффициент износа ИКС	0,48	0,53	0,55

Расчет показателей движения ИКС ОАО "ВымпелКом" представлен в таблице 8.

Таблица 8. Показатели движения информационно-коммуникационных средств ОАО "ВымпелКом" за 2009-2011 гг.

№ п/п	Показатель	Годы		
		2009	2010	2011
1	Коэффициент ввода ИКС, в т.ч.	0,14	0,31	0,13
2	- сооружений и передаточных устройств	0,22	0,37	0,12
3	- машин и оборудования	1,35	0,30	0,13
4	Коэффициент выбытия ИКС, в т.ч.	0,057	0,115	0,026
5	- сооружений и передаточных устройств	0,012	0,007	0,001
6	- машин и оборудования	0,045	0,099	0,026
7	Коэффициент прироста ИКС, в т.ч.	0,09	0,28	0,12
8	- сооружений и передаточных устройств	0,27	0,59	0,27
9	- машин и оборудования	0,89	0,28	0,09
10	Срок обновления ИКС, лет, в т.ч.	6,8	2,5	6,8
11	- сооружений и передаточных устройств	3,6	1,7	7,5
12	- машин и оборудования	0,7	2,6	6,8

Аналогичные расчеты и анализ показателей состояния и движения ИКС проведен по другим объектам исследования.

Анализ состояния и движения ИКС по исследуемым организациям выявил целый ряд негативных тенденций, связанных с повышением уровня износа, низкими коэффициентами обновления, длительными сроками обновления ИКС. Выводы по результатам анализа могут быть использованы для разработки планов капитальных вложений организаций.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Скорнякова А.А.* Проблемы бухгалтерского учета использования информационно-коммуникационных технологий // Международный бухгалтерский учет, 2011, № 9 (159) – 0,77 печ.л.
2. *Скорнякова А.А.* Особенности бухгалтерского учета расходов на создание и разработку интернет-сайта организации // Актуальные проблемы экономики и права, 2012, № 1 (21) – 0,38 печ.л.
3. *Скорнякова А.А.* Методические основы признания информационно-коммуникационных средств в бухгалтерском учете // Актуальные проблемы экономики и права, 2012, № 2 (22) – 0,63 печ.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Скорнякова, А.А.* Учет восстановления компьютерной техники / А.А.Скорнякова // Материалы Международной научно-практической конференции студентов, аспирантов: Глобальные проблемы современности: действительность и прогнозы. - Казань: Издательство "Познание", 2008. - 0,12 печ.л.
5. *Скорнякова, А.А.* Учет информационно-коммуникационных технологий организации / А.А.Скорнякова // Материалы научно-практической конференции студентов и аспирантов: Повышение ресурсного потенциала региона, как фактора его экономического роста в современных условиях экономики. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - 0,12 печ.л.
6. *Скорнякова, А.А.* Классификация инфокоммуникационных технологий для целей бухгалтерского учета / А.А.Скорнякова // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов: Казанские научные чтения студентов и аспирантов - 2009. - Казань: Издательство "Познание", 2009. - 0,12 печ.л.
7. *Скорнякова, А.А.* К вопросу о понятии и учетной классификации информационно-коммуникационных технологий / А.А.Скорнякова // Материалы Всероссийской научно-практической конференции студентов и аспирантов: Гражданское общество, правовое государство и инновационная экономика как факторы модернизации. - Казань: Издательство "Познание", 2010. - 0,12 печ.л.
8. *Скорнякова, А.А.* Учетная классификация информационно-коммуникационных технологий / А.А.Скорнякова // Сборник тезисов докладов II Всероссийской межвузовской научной конференции: II Всероссийские научные Зворыкинские чтения. - Муром: Издательство "Полиграфический центр МИ

ВлГУ", 2010. - 0,12 печ.л.

9. *Скорнякова, А.А.* Проблемы бухгалтерского учета расходов на создание интернет – сайта организации / А.А.Скорнякова // Инновационная экономика: информация, аналитика, прогнозы. - Москва, № 1, 2010. - 0,12 печ.л.

10. *Скорнякова, А.А.* Разработка учетно – аналитической классификации информационно – коммуникационных технологий / А.А.Скорнякова // Трибуна молодого ученого-2010: Сборник научных трудов. – Казань: Издательство «Познание» ИЭУП, 2011. — 0,23 печ.л.

11. *Скорнякова, А.А.* Актуальные аспекты бухгалтерского учета информационно-коммуникационных технологий / А.А.Скорнякова // Сборник материалов Республиканского конкурса научных работ студентов и аспирантов на соискание премии им. Н.И. Лобачевского – 2011. - Казань: «Научный Издательский Дом, 2011. - 0,14 печ.л.

12. *Скорнякова, А.А.* Учет расходов на создание веб-сайта по МСФО / А.А.Скорнякова // Материалы научно-практической конференции школьников, учителей, студентов, аспирантов и молодых ученых: Тенденции развития российского общества в XXI веке. - Чистополь: Издательство "Познание", 2011. - 0,12 печ.л.

13. *Скорнякова, А.А.* Бухгалтерский учет расчетов электронными деньгами / А.А.Скорнякова // Материалы Международной научно-практической конференции: Проблемы и перспективы развития торговли, индустрии гостеприимства, сервиса и услуг в России и за рубежом. - Казань: Издательство "Познание", 2011. - 0,12 печ.л.

14. *Скорнякова, А.А.* Аналитический учет информационно-коммуникационных средств / А.А.Скорнякова // Материалы Международной научно-практической конференции студентов и аспирантов: Российская цивилизация: политико-правовые и социально-экономические особенности. - Казань: Издательство "Познание", 2012. - 0,12 печ.л.

15. *Скорнякова, А.А.* Состав и группировка расходов на информационно-коммуникационное обеспечение управления в аналитическом учете/ А.А.Скорнякова // Инновационное развитие экономики. - 2012. - № 4(10). - 0,59 печ.л.

Автореферат

Подписано в печать 04.09.2012 г. Заказ № К1/1206. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",
г. Йошкар-Ола, ул. К. Маркса, 110, тел. 45-55-64